Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. sausio 28 d.[1]

Byla C-122/15

C

(Korkein hallinto-oikeus (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pajamų mokestį reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai — Pagrindinių teisių chartijos 21 straipsnio 1 dalis — Direktyva 2000/78/EB — Diskriminacija dėl amžiaus — Papildomas pajamų iš senatvės pensijos mokestis“

I – Įžanga

1. Šia byla galbūt pradedamas naujas skyrius dėl Sąjungos teisės poveikio valstybių narių pajamų mokesčio teisei. Atsakant į pateiktą Suomijos vyriausiojo administracinio teismo prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia išsiaiškinti svarbų klausimą, ar Sąjungos teisėje įtvirtintas diskriminacijos dėl amžiaus draudimas veikia ir nacionalinėje pajamų mokesčio teisėje.

2. Būtent tokiu draudimu vadovaujasi Suomijos apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomas papildomas mokestis, kuris Suomijoje renkamas tik nuo pajamų iš senatvės pensijos. Ar tokiu atveju apskritai taikytinas Sąjungos teisėje įtvirtintas diskriminavimo dėl amžiaus draudimas, reglamentuojamas Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijoje ir direktyvoje, ir, jei taip, ar draudžiama valstybei narei apmokestinti senatvės pensijos pajamas didesniu tarifu?

3. Dėl Sąjungos teisėje įtvirtinto diskriminacijos dėl amžiaus draudimo valstybių narių pajamų mokesčių teisėje šiuo metu Teisingumo Teisme nagrinėjama kita byla[2]. Nors toje su Nyderlandais susijusioje byloje nagrinėjama visai kita pajamų mokesčio teisės norma, joje pabrėžiama Teisingumo Teismo šioje byloje nustatysimų gairių reikšmė.

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

4. 2000 m. gruodžio 7 d. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos, priimtos 2007 m. gruodžio 12 d. Strasbūre[3] (toliau – Chartija), 21 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„1. Draudžiama bet kokia diskriminacija, ypač dėl asmens <…> amžiaus <…>“

1 — Originalo kalba: vokiečių.
2 — Byla *de Lange* (C-548/15).
3 — OL C 326, 2012 , p. 391.

5. Chartijos 51 straipsnio 1 dalyje dėl jos „taikymo srities“ nustatyta:

„1. Šios Chartijos nuostatos skirtos <...> valstybėms narėms tais atvejais, kai šios įgyvendina Sąjungos teisę.“

6. Europos bendrijos steigimo sutarties, pakeistos Amsterdamo sutartimi [4] (toliau – EB), 13 straipsniu (dabar SESV [5] 19 straipsnis) Taryba įgaliojama:

„Nepažeisdama kitų Sutarčių nuostatų ir neviršydama Sąjungai jomis suteiktų įgaliojimų, Taryba <…> gali vieningai imtis atitinkamų veiksmų, siekdama kovoti su diskriminacija dėl <…> amžiaus <…>“

7. Remiantis EB 13 straipsniu priimta 2000 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 2000/78/EB, nustatanti vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus [6] (toliau – Direktyva 2000/78).

8. Dėl Direktyvos 2000/78 „taikymo srities“ 3 straipsnyje nustatyta:

„1. Neviršijant Bendrijai suteiktų įgaliojimų, ši direktyva taikoma visiems asmenims tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje, įskaitant valstybines įstaigas:

<...>

c) įdarbinimui ir darbo sąlygoms, įskaitant atleidimą iš darbo ir atlyginimą;

<...>

2. <...>

3. Ši direktyva netaikoma bet kokios rūšies išmokoms, mokamoms pagal valstybines ar panašias sistemas, įskaitant valstybinio socialinio draudimo ar socialinės apsaugos sistemas.

<...>“

9. Pagal Direktyvos 2000/78 16 straipsnį:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad:

a) būtų panaikinti visi įstatymai ir kiti teisės aktai, kurie prieštarauja vienodo požiūrio principui;

<...>“

10. Direktyvos 2000/78 2 straipsnyje pateiktos sąvokų apibrėžtys:

„1. Šioje direktyvoje „vienodo požiūrio principas“ reiškia, kad dėl kurios nors iš 1 straipsnyje nurodytų priežasčių nėra [negali būti] jokios tiesioginės ar netiesioginės diskriminacijos.

2. Šio straipsnio 1 dalyje:

a) tiesioginė diskriminacija yra akivaizdi tada, kai dėl bet kurios iš 1 straipsnyje nurodytų priežasčių su vienu asmeniu elgiamasi mažiau palankiai nei panašioje situacijoje yra, buvo ar galėjo būti elgiamasi su kitu asmeniu;

4 — OL C 340, 1997, p. 173.

5 — Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) (OL C 326, 2012, p. 47).

6 — OL L 303, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 79.

b) netiesioginė diskriminacija yra akivaizdi tada, kai dėl akivaizdžiai neutralių sąlygų, kriterijų ar taikomos praktikos <...> tam tikro amžiaus <...> asmenys gali patekti tam tikru atžvilgiu į prastesnę padėtį nei kiti asmenys, nebent:

i) tas sąlygas, kriterijus ar taikomą praktiką objektyviai pateisina teisėtas tikslas, o šio tikslo siekiama atitinkamomis ir būtinomis priemonėmis arba

ii) <...> <...>“

11. 2 straipsnio 1 dalyje nurodytame Direktyvos 2000/78 1 straipsnyje išdėstyta:

„Šios direktyvos tikslas – nustatyti kovos su diskriminacija dėl <...> amžiaus <...> užimtumo ir profesinėje srityje bendrus pagrindus siekiant valstybėse narėse įgyvendinti vienodo požiūrio principą.“

12. Direktyvos 2000/78 6 straipsnyje „Skirtingo požiūrio dėl amžiaus pateisinimas“ nustatyta:

„1. Nepaisydamos 2 straipsnio 2 dalies, valstybės narės gali numatyti, kad skirtingas požiūris dėl amžiaus nėra diskriminacija, jei pagal nacionalinę teisę jį objektyviai ir tinkamai pateisina teisėtas tikslas, įskaitant teisėtos užimtumo politikos, darbo rinkos ir profesinio mokymo tikslus, o šio tikslo siekiama tinkamomis ir būtinomis priemonėmis.

<...>“

B – *Nacionalinė teisė*

13. Suomijoje pajamų mokestis renkamas pagal Pajamų mokesčio įstatymą (*Tuloverolaki*); pagal šio įstatymo, nuo 2013 m. sausio 1 d. iš dalies pakeisto Įstatymu dėl pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo (*Laki tuloverolain muuttamisesta*) (785/2012) (toliau – Suomijos PMĮ), 124 straipsnio 1 ir 4 dalis nustatytas papildomas pajamų iš senatvės pensijos mokestis.

14. Papildomas mokestis yra 6 %, kai pajamos iš pensijos, atskaičius neapmokestinamą pensijos dalį, viršija 45 000 EUR. Jį reikia mokėti papildomai, be pajamų mokesčio, kuris apskaičiuojamas pagal bendrai galiojantį progresinio pajamų mokesčio tarifą.

III – Pagrindinė byla

15. Pagrindinė byla susijusi su C (toliau – apmokestinamasis asmuo) pajamų mokesčio nustatymu už 2013 m. mokestinį laikotarpį.

16. Apmokestinamasis asmuo yra Suomijos pilietis ir gyvena Suomijoje. 2013 m. jo pajamos iš pensijos, kurias jis gavo iš Suomijos bendrovės, buvo maždaug 460 000 EUR. Jo pensijos dydis buvo apskaičiuotas pagal pastaruosius dešimt jo veiklos metų. Per šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo dirbo Švedijos bendrovei ir Švedijoje, ir Suomijoje. Apmokestinamojo asmens pensija buvo iš dalies finansuojama iš jo darbdavio pensijų kasos.

17. Suomijos mokesčių administratorius apmokestino apmokestinamojo asmens pajamas papildomu 6 % mokesčiu pagal Suomijos PMĮ 124 straipsnio 1 ir 4 dalis. Apmokestinamasis asmuo dėl to kreipėsi į teismą, nes, kaip jis mano, papildomas mokestis yra draudžiama diskriminacija dėl amžiaus.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

18. Bylą nagrinėjantis *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas) mano, kad Sąjungos teisės išaiškinimas yra svarbus nagrinėjant bylą, ir 2015 m. kovo 10 d. pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės norma, kaip antai Pajamų mokesčio įstatymo (*Tuloverolaki*) 124 straipsnio 1 ir 4 dalies nuostatos dėl papildomo pajamų iš pensijos mokesčio, patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį ir todėl šiuo atveju turi būti taikomas diskriminacijos dėl amžiaus draudimas, kaip jis suprantamas pagal Chartijos 21 straipsnio 1 dalį?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar Direktyvos 2000/78 2 straipsnio 1 dalis, 2 dalies a ar b punktai ir Chartijos 21 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama tokia nacionalinės teisės norma kaip Pajamų mokesčio įstatymo 124 straipsnio 1 ir 4 dalys, kurios susijusios su papildomu pajamų iš pensijos mokesčiu, pagal kurią fizinių asmenų pajamos iš pensijos, kurių gavimas bent jau netiesiogiai priklauso nuo asmens amžiaus, tam tikrais atvejais yra apmokestinamos didesniu pajamų mokesčiu nei tokio pat dydžio pajamos iš darbinės veiklos?

3. Jei minėtomis Direktyvos 2000/78 ir Chartijos nuostatomis draudžiama tokia nacionalinės teisės norma dėl papildomo pajamų iš pensijos mokesčio, ar tokiu atveju dar reikia nagrinėti, ar šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinės teisės norma dėl papildomo pajamų iš pensijos mokesčio, kaip numatyta šioje direktyvos nuostatoje, gali būti laikoma objektyvia, tinkama ir pateisinama teisėtu tikslu, įskaitant teisėtus užimtumo politikos, darbo rinkos ir profesinio mokymo tikslus, nes, kaip matyti iš Suomijos pajamų mokesčio įstatymo parengiamųjų darbų, papildomu pajamų iš pensijos mokesčiu siekiama apmokestinti mokius pajamas iš pensijos gaunančius asmenis, sumažinti atotrūkį tarp pajamų iš pensijos ir pajamų iš darbinės veiklos apmokestinimo ir skatinti vyresnius žmones toliau likti aktyvius darbo rinkoje?“

19. Dėl šių klausimų apmokestinamasis asmuo, Airija, Portugalijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė ir Europos Komisija pateikė pastabas raštu. 2015 m. gruodžio 10 d. posėdyje žodinius argumentus pateikė apmokestinamasis asmuo, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pateikdamas savo pirmąjį klausimą, iš esmės siekia sužinoti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju taikoma Direktyva 2000/78 ir Chartijos 21 straipsnio 1 dalis.

21. Mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai. Valstybės narės nuostata, kuria nustatomas mokesčio tarifo dydis apmokestinant pajamas iš senatvės pensijos, nepatenka nei į Direktyvos 2000/78 taikymo sritį (A), nei į Chartijos taikymo sritį (B). Dėl šios priežasties nebūtina atsakyti ir į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus.

A – *Dėl Direktyvos 2000/78 taikymo srities*

22. Pagal Teisingumo Teismo praktiką Direktyvoje 2000/78 sukonkretinamas Europos teisėje įtvirtintas diskriminacijos dėl amžiaus draudimas [7], kuris išplaukia iš Chartijos ir bendrųjų principų [8], kurie pagal ESS [9] 6 straipsnio 3 dalį yra Sąjungos teisės dalis. Todėl Direktyvos 2000/78 taikymo srityje valstybės narės turi vykdyti jos reikalavimus [10].

23. Direktyvos 2000/78 taikymo sritis nustatyta 3 straipsnyje. Šioje byloje kyla klausimas, ar šios nuostatos 1 dalies c punktas apima pajamų iš senatvės pensijos apmokestinimą, siejamą su ankstesniu darbu. Pagal šią nuostatą direktyva taikoma visiems asmenims „<...> įdarbinimui ir darbo sąlygoms, įskaitant <...> atlyginimą“.

24. Todėl kyla du klausimai: pirma, ar pensija, kurią šiuo atveju gauna apmokestinamasis asmuo, yra „atlyginimas“ ir, antra, ar šios pensijos *apmokestinimą* reikia laikyti nuostata, siejama su atlyginimu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies c punktą?

1. Senatvės pensija kaip atlyginimas

25. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką atlyginimo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies c punktą, sąvoka apibrėžiama atsižvelgiant į jos 13 konstatuojamąją dalį remiantis SESV 157 straipsniu (anksčiau EB 141 straipsnis), kuriame įtvirtintas vienodo užmokesčio vyrams ir moterims principas. Todėl atsižvelgiama į 3 straipsnio 3 dalyje nurodytą apribojimą, pagal kurį Direktyva 2000/78 netaikoma išmokoms, mokamoms pagal valstybines sistemas [11].

26. SESV 157 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje apibrėžiamas „užmokestis“, be kita ko, yra „<…> bet koks kitas atlygis <…>, kurį darbuotojas tiesiogiai arba netiesiogiai gauna iš darbdavio už savo darbą“. Teisingumo Teismas šį apibrėžimą patikslino taip, kad jis apima bet kokį esamą ar būsimą atlyginimą, jei darbdavys, nors ir netiesiogiai, jį moka darbuotojui už darbą [12]. Taigi prie jo gali būti priskiriamos išmokos, mokamos ir nutraukus darbo santykius [13].

27. Bet kuriuo atveju, jei darbdavys – kaip tai yra aišku šioje byloje – išmokas moka iš savo įmonės pensijų kasos, pirmiau minėtos sąlygos yra tenkinamos. Ir iš Direktyvos 2000/78 6 straipsnio 2 dalies išplaukia, kad senatvės pensijų gavimas iš įmonės socialinės apsaugos sistemų patenka į direktyvos taikymo sritį.

28. Nacionalinio teismo pateikta informacija neleidžia vienareikšmiškai pasakyti, ar užmokesčio, kaip jis suprantamas pagal SESV 157 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, sąvoka gali apimti ir kitas apmokestinamojo asmens senatvės pensijos sudedamąsias dalis. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prireikus dar turi išnagrinėti šį klausimą.

7 — Žr., be kita ko, sprendimus *Kücükdeveci* (C-555/07, EU:C:2010:21, 21 punktas), *Prigge ir kt.* (C-447/09, EU:C:2011:573, 38 punktas), *Schmitzer* (C-530/13, EU:C:2014:2359, 22 ir 23 punktai) ir *O* (C-432/14, EU:C:2015:643, 21 punktas).

8 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 74 ir 75 punktai).

9 — Europos Sąjungos sutartis (OL C 326, 2012, p. 13).

10 — Sprendimai *Schmitzer* (C-530/13, EU:C:2014:2359, 23 punktas) ir *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 16 punktas).

11 — Žr., be kita ko, sprendimus *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 40 ir 41 punktai), *HK Danmark* (C-476/11, EU:C:2013:590, 25 punktas) ir *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 20 punktas).

12 — Žr. tik sprendimus *HK Danmark* (C-476/11, EU:C:2013:590, 26 punktas), *Dansk Jurist- og Økonomforbund* (C-546/11, EU:C:2013:603, 26 punktas) ir *Felber* (C-529/13, EU:C:2015:20, 21 punktas).

13 — Žr. tik sprendimus *Barber* (C-262/88, EU:C:1990:209, 12 punktas) ir *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 44 punktas).

29. Tačiau toliau nagrinėjant prejudicinį klausimą reikia laikytis nuomonės, kad šioje byloje apmokestinamojo asmens gaunama senatvės pensija bent iš dalies yra atlyginimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies c punktą.

2. Atlyginimo apmokestinimas

30. Tada kyla esminis klausimas, ar ir šio atlyginimo *apmokestinimas* pagal 3 straipsnio 1 dalies c punktą patenka į Direktyvos 2000/78 taikymo sritį.

a) Formuluotė

31. Bent jau vokiško nuostatos teksto formuluotė yra plati. Valstybės narės pagal 16 straipsnio a punktą, siejamą su 3 straipsnio 1 dalies c punktu, privalo panaikinti visus diskriminacinius teisės aktus, „susijusius“, be kita ko, su atlyginimu [14]. Valstybės narės nuostata, kuria toks atlyginimas apmokestinamas, aiškiai su tuo susijusi.

b) Palyginimas su kitais diskriminacijos draudimais

32. Be to, Teisingumo Teismas nagrinėdamas kitas Sąjungos teisės nuostatas, kuriose numatytas diskriminacijos, susijusios su darbo sąlygomis, draudimas, išplėtė jo taikymo sritį, įtraukdamas atlyginimo apmokestinimą.

33. Pagal SESV 45 straipsnio 2 dalį darbuotojų judėjimo laisvė reiškia, kad pirmiausia panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės, be kita ko, ir darbo užmokesčio atžvilgiu. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad šis vienodo požiūrio principas darbo užmokesčio srityje taptų neveiksmingas, jeigu jo būtų nepaisoma priimant diskriminacines nacionalinės teisės nuostatas pajamų mokesčio srityje [15]. Šis darbuotojų laisvo judėjimo diskriminacijos draudimo išplėtimas įtraukiant darbo užmokesčio apmokestinimą grindžiamas aiškia nuostata, įtvirtinta Reglamento (ES) Nr. 492/2011 [16] 7 straipsnio 2 dalyje, tačiau iš teismo praktikos matyti, kad jis tiesiogiai kyla iš SESV 45 straipsnio 2 dalyje esančios „darbo užmokesčio“ sąvokos aiškinimo [17].

34. Dėl diskriminacijos dėl lyties draudimo Teisingumo Teismas taip pat pateikė aiškinimą, pagal kurį darbo sąlygos taip pat apima veiklos apmokestinimą. Atsižvelgdamas į anksčiau galiojusios Direktyvos 76/207/EEB [18] 5 straipsnio 1 dalį jis nusprendė, kad darbo sąlygos, ypač atleidimo iš darbo sąlygos, kurių atžvilgiu valstybės narės turi paisyti diskriminacijos dėl lyties draudimo, taip pat apima valstybių narių mokesčių teisės normas, kuriomis suteikiama skirtingų mokesčių lengvatų, taikomų išeitinėms pašalpoms nutraukiant darbo santykius [19].

14 — Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies c punkto versijos prancūzų k. teksto formuluotė šiek tiek siauresnė, nes jame kalbama apie atlyginimo *sąlygas* („les conditions <…> de rémunération“), bet ir į ją galima įtraukti atlyginimo apmokestinimą.

15 — Žr., be kita ko, sprendimus *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, 12 punktas), *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 23 punktas) ir *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406, 20 punktas).

16 — 2011 m. balandžio 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas Nr. 492/2011 dėl laisvo darbuotojų judėjimo Sąjungoje (kodifikuota redakcija) (OL L 141, p. 1); anksčiau galiojo 1968 m. spalio 15 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 1612/68 dėl laisvo darbuotojų judėjimo Bendrijoje (OL L 257, p. 2; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 1 t., p. 15).

17 — Pavyzdžiui, žr. Sprendimą *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 22 punktas), kuriame šiuo aspektu į Reglamentą Nr. 492/2011 daugiau neatsižvelgiama.

18 — 1976 m. vasario 9 d. Tarybos direktyva 76/207/EEB dėl vienodo požiūrio į vyrus ir moteris principo taikymo įsidarbinimo, profesinio mokymo, paaukštinimo ir darbo sąlygų atžvilgiu (OL L 39, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas *lietuvių k.*, 5 sk., 1 t., p. 187); dabar šioje srityje galioja 2006 m. liepos5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/54/EB dėl moterų ir vyrų lygių galimybių ir vienodo požiūrio į moteris ir vyrus užimtumo bei profesinės veiklos srityje principo įgyvendinimo (nauja redakcija) (OL L 204, p. 23).

19 — Sprendimas *Vergani* (C-207/04, EU:C:2005:495, 25–29 punktai).

c) Prasmė ir tikslas

35. Taikymo srities išplėtimas ir atlyginimo apmokestinimo įtraukimas į ją atitiktų Direktyvos 2000/78 tikslus.

36. Direktyva siekiama ne tik įvairaus diskriminavimo draudimo kaip savaiminės vertybės [20], kuri turi lemiamą reikšmę garantuojant lygias galimybes, visapusišką dalyvavimą ekonominiame, kultūriniame ir socialiniame gyvenime ir individo galimybių realizavimą [21]. Be to, taikant pagal Direktyvą 2000/78 nustatytą diskriminacijos draudimą, turi būti neleidžiama pakenkti tam tikrų Sąjungos tikslų įgyvendinimui, ypač tikslo siekti pakankamai didelio užimtumo ir socialinės apsaugos lygio, gerinti gyvenimo lygį ir gyvenimo kokybę, siekti ekonominės ir socialinės sanglaudos, vienybės ir laisvo asmenų judėjimo [22].

37. Visiems šiems tikslams gali pakenkti diskriminacinis atlyginimo apmokestinimas. Tai, kokia darbuotojo atlyginimo dalis galiausiai jam lieka, daugiausia priklauso nuo atlyginimo apmokestinimo.

d) Bendrijos įgaliojimų ribos

38. Tačiau jau pačioje 3 straipsnio 1 dalies, kurioje apibrėžiama Direktyvos 2000/78 taikymo sritis, pradžioje yra apribojimas, kad ši direktyva „[taikoma] neviršijant Bendrijai suteiktų įgaliojimų“. Šis apribojimas grindžiamas tokiu pat apribojimu, kurį numato jos teisinis pagrindas – EB 13 straipsnis.

39. Direktyvos 2000/78 taikymo sritis negali apimti daugiau, nei apima Bendrijos įgaliojimai. Atsižvelgiant į tokį apribojimą, šioje byloje kyla klausimas, ar pensijų apmokestinimas priklauso Bendrijos, dabar – Sąjungai perduotų, įgaliojimų sričiai.

40. Nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje ne kartą pažymėta, kad tiesioginiai mokesčiai, prie kurių, be kita ko, priskiriamas ir pajamų iš pensijos mokestis, kaip antai nagrinėjamas šioje byloje, priskiriamas *valstybių narių* kompetencijai [23].

41. Tačiau tai neatspindi visos tiesos.

– Specialioji kompetencija tiesioginių mokesčių srityje.

42. Įvairiose Sutarties vietose yra nuostatų, kuriomis Bendrijai taip pat suteikta tam tikra specialioji kompetencija tiesioginių mokesčių srityje.

43. Taip, pavyzdžiui, aplinkos politikos srityje pagal EB 175 straipsnio 2 dalies pirmą įtrauką (dabar – SESV 192 straipsnio 2 dalies a punktas) buvo numatyta Bendrijos teisės aktų leidėjo kompetencija priimti „iš esmės fiskalinio pobūdžio nuostatas“, kurios taip pat apima tiesioginius mokesčius. Iki šiol pagal SESV 194 straipsnio 3 dalį tas pats taikoma ir Sąjungos energetikos politikai.

20 — Žr. Direktyvos 2000/78 5 konstatuojamąją dalį.

21 — Žr. Direktyvos 2000/78 9 konstatuojamąją dalį.

22 — Žr. Direktyvos 2000/78 11 konstatuojamąją dalį.

23 — Žr. tik sprendimus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 punktas), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 19 punktas) ir *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 28 punktas).

44. Tačiau ir ši, ir kita Bendrijos arba Sąjungos specialioji kompetencija tiesioginių mokesčių srityje [24] nėra svarbi šiai bylai, nes nė viena iš jų nesuteikia bendrosios kompetencijos priimti teisės aktus pajamų iš pensijos apmokestinimo srityje, ypač atsižvelgiant į bendrą mokesčio tarifo dydį [25]. Šiuo aspektu yra kitaip nei netiesioginių mokesčių atveju, nes dėl jų EB 93 straipsnyje (dabar SESV 113 straipsnis) buvo numatyta Bendrijos bendroji kompetencija, ir kitaip nei socialinio draudimo išmokų, kurios pagal EB 137 straipsnio 3 dalies pirmą įtrauką (dabar SESV 153 straipsnio 1 dalies c punktas) priskiriamos Bendrijos bendrajai kompetencijai darbuotojų socialinės apsaugos srityje [26].

– Bendroji vidaus rinkos kompetencija

45. Tačiau, be minėtų specialiosios kompetencijos sričių tiesioginių mokesčių srityje, Bendrija pagal EB 94 straipsnį (dabar SESV 115 straipsnis) galėjo visose teisės srityse priimti direktyvas, „turinč[ias] tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui“. Tuo remiantis jau yra priimtos kelios direktyvos, kuriose reglamentuojami daliniai valstybių narių tiesioginių mokesčių aspektai, bet ne pensijų apmokestinimas [27].

46. Su sąlyga, kad valstybių narių vykdomas pajamų iš pensijų apmokestinimas pagal EB 94 straipsnį turi tiesioginį poveikį bendrosios rinkos veikimui, Bendrija būtų galėjusi priimti direktyvas ir šioje srityje. Tokį poveikį visų pirma galėtų turėti pensijų apmokestinimas atsižvelgiant į faktines aplinkybes, kurios turi tarptautinį elementą. Be to, tolesnio pensijų apmokestinimo derinimo aktus tokiomis aplinkybėmis būtų galima priimti siekiant suvienodinti konkurencijos sąlygas remiantis EB 94 straipsniu.

47. Tačiau manau, kad Bendrijos teisėkūros kompetencijos bendrosios rinkos srityje tik pagal EB 94 straipsnį nepakanka, kad būtų galima kalbėti apie Bendrijos kompetenciją, kaip ji suprantama pagal EB 13 straipsnį ir Direktyvos 2000/78 3 straipsnį.

48. EB 94 straipsnis potencialiai apima visas teisės sritis. Todėl, jei būtų laikoma, kad EB 94 straipsnio pakanka Bendrijos kompetencijai pagal EB 13 straipsnį, Sąjunga galėtų visose teisės srityse priimti diskriminacijos draudimus. Tačiau dėl to EB 13 straipsnyje ir SESV 19 straipsnio 1 dalyje esanti papildoma nuostata „neviršydama Sąjungai [sutartimis] suteiktų įgaliojimų“ taptų praktiškai neveiksminga, nes ji nebeturėtų jokio poveikio.

49. Teisingumo Teismo praktikoje taip pat jau galima rasti atspirties taškų EB 13 straipsnio aiškinimui, pagal kurį šiuo atžvilgiu EB 94 straipsnis tik ribotai laikomas priskiriamu Bendrijos kompetencijos sričiai.

24 — Žr. SESV 182 straipsnio 5 dalį, siejamą su 179 straipsnio 2 dalimi, kuria siekiama pašalinti kliūtis bendradarbiaujant mokslinių tyrimų srityje, SESV 223 straipsnio 2 dalį, susijusią su Europos Parlamento narių apmokestinimu, ir Protokolo (Nr. 7) dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų, pridėto prie ESV, SESV ir Euratomo, 12 straipsnio 1 dalį (OL C 326, p. 266), kiek tai susiję su Sąjungos pareigūnų apmokestinimu.

25 — Šiuo atveju nesvarbu, ar Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalies siejimas su „Bendrijos“ kompetencija apskritai – remiantis dinamine samprata – apima tik SESV reglamentuojamas Sąjungos kompetencijos sritis.

26 — Net jei šių išmokų nuostatos atskiri elementai priskiriami valstybių narių kompetencijai, šiuo klausimu žr. Sprendimą *Maruko* (C-267/06, EU:C:2008:179, 59 punktas).

27 — 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142) (dabar Direktyva 2009/133/EB), 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) (dabar Direktyva 2011/96/ES), 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

50. Teisingumo Teismas Sprendime *Specht* nagrinėjo, ar Direktyva 2000/78 veikia už Sąjungos įgaliojimų ribų, nes SESV 153 straipsnio 5 dalimi (anksčiau EB 137 straipsnio 6 dalis) darbo užmokesčio reglamentavimas nepriskiriamas Sąjungos kompetencijai socialinės politikos srityje [28]. Tačiau Teisingumo Teismas, motyvuodamas sprendimą, nenagrinėjo, ar SESV 153 straipsnio 5 dalyje nustatytas apribojimas neturi poveikio Direktyvos 2000/78 taikymo sričiai [29], nes Sąjungos kompetencija vykdant socialinę politiką neįtrauktose teisės srityse gali kilti iš vidaus rinkos kompetencijos sričių, numatytų SESV 114 ir 115 straipsniuose (anksčiau EB 95 ir EB 94 straipsniai).

51. Be to, Teisingumo Teismas neseniai Sprendime *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* nagrinėjo panašų klausimą – kaip reikia aiškinti Direktyvos 2000/43/EB [30] apribojimą, taikomą Bendrijos kompetencijos sritims. Motyvuodamas sprendimą Teisingumo Teismas aiškino, kad ši kompetencija bet kuriuo atveju nekelia abejonių, nes minėtoje teisės srityje jau yra priimtos Sąjungos teisės normos, kurios, be kita ko, buvo priimtos remiantis vidaus rinkos kompetencija, nustatyta EB 95 straipsnyje (dabar SESV 114 straipsnis) [31]. Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad nėra svarbu, ar apskritai Bendrijos arba Sąjungos kompetencija egzistavo remiantis vidaus rinkos kompetencija, tačiau svarbu, ar taikant teisės aktus ja buvo konkrečiai naudojamasi.

52. Mano nuomone, tokio požiūrio reikėtų laikytis ir vidaus rinkos kompetencijos, nustatytos EB 94 straipsnyje (dabar SESV 115 straipsnis), srityje. Bendrijos ar Sąjungos kompetencija pagal šią nuostatą turinio požiūriu yra beveik neapribota. Pernelyg daug teisės sričių gali turėti tiesioginį poveikį vidaus rinkai. Be to, tokio poveikio konstatavimas visų pirma turėtų priklausyti teisės aktų leidėjo diskrecijai. Tačiau toks vidaus rinkos kompetencijos turinio platumas pagal EB 94 straipsnį apribojamas procedūriniu lygmeniu, reikalaujant vienbalsio pritarimo Taryboje. Taryboje posėdžiaujančios valstybės narės taip gali iš dalies reglamentuoti teisės sritis, kurios iš principo nepriklauso Sąjungos kompetencijai. Tačiau pagal EB 13 straipsnį (dabar SESV 19 straipsnis) vidaus rinkos kompetencija negali būti tinkamai ribojama reikalaujant vienbalsio pritarimo. Todėl Bendrijos kompetencija atsižvelgiant į EB 94 straipsnį gali būti konstatuojama tik tuo atveju, jei Taryba šiuo pagrindu jau ėmėsi veiksmų tam tikroje teisės srityje.

53. Tačiau kadangi nei tuo metu, kai buvo priimta Direktyva 2000/78, nei dabar pensijų apmokestinimo srityje nėra jokios direktyvos, ši sritis niekaip nepriklauso Bendrijai perduotiems įgaliojimams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2000/78 3 straipsnio 1 dalį. Todėl direktyvos taikymo sritis neapima pensijų apmokestinimo.

e) Teisės aktų leidėjo tikslas

54. Be to, reikia konstatuoti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas Direktyvą 2000/78, nesiekė reglamentuoti diskriminacijos draudimo mokesčių teisėje, nors pagal EB 13 straipsnį jis ir turėjo tokius įgaliojimus.

55. Pirma, tai tam tikru mastu jau nurodyta Direktyvos 2000/78 pavadinime, pagal kurį su diskriminavimu reikia kovoti tik „užimtumo ir profesinėje srityje“.

56. Antra, 37 konstatuojamojoje dalyje nieko nepasakyta dėl to, kad direktyva turi būti taikoma ir valstybių narių apmokestinimo srityje. Toks nutylėjimas būtų mažai tikėtinas, jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų tikrai norėjęs direktyva nustatyti tokias valstybių narių mokesčių teisei reikšmingas pasekmes.

28 — Sprendimas *Specht ir kt.* (C-501/12 – C-506/12, C-540/12 ir C-541/12, EU:C:2014:2005, 32–35 punktai).

29 — Dar 2000 m. sausio 6 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, nustatančios vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus (COM(1999) 565 galutinis). 3 straipsnio paaiškinimai.

30 — 2000 m. birželio 29 d. Tarybos direktyva 2000/43/EB, įgyvendinanti vienodo požiūrio principą asmenims nepriklausomai nuo jų rasės arba etninės priklausomybės (OL L 180, p. 22; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 20 sk., 1 t., p. 23).

31 — Sprendimas *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* (C-83/14, EU:C:2015:480, 44 punktas).

57. Trečia, pasiūlymo dėl direktyvos paaiškinimuose taip pat nėra nuorodų į mokesčių teisę. Jei Komisija juose ir atsižvelgia į Bendrijos kompetencijos sritis, kalbama tik apie įgaliojimus socialinės politikos srityje pagal EB 137 straipsnį (dabar SESV 153 straipsnis) [32].

58. Ketvirta, per teisėkūros procedūrą Europos Parlamento Piliečių laisvių, teisingumo ir vidaus reikalų komitetas netgi pareiškė norą įtraukti į netiesioginį diskriminavimą ir asmenų apmokestinimą [33]. Tačiau tokiam direktyvos pasiūlymui nepritarė nei atsakingas Užimtumo ir socialinių reikalų komitetas [34], nei jam buvo pritarta per Europos Parlamento plenarinį posėdį [35].

f) Išvada

59. Vadinasi, Direktyva 2000/78 netaikoma pajamų iš pensijos apmokestinimui šioje byloje.

B – *Dėl Chartijos taikymo srities*

60. Jeigu Direktyva 2000/78 pagrindinėje byloje neturi jokios reikšmės, vis tiek kyla klausimas, ar Chartijos 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas diskriminavimo draudimas taikomas tiesiogiai. Valstybės narės privalo jo laikytis net ir tuo atveju, jeigu jis nepatenka į Direktyvos 2000/78 taikymo sritį, jei pagal Chartijos 51 straipsnį Chartija taikoma.

61. Suomijos Respublika pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį turi laikytis Sąjungos teisėje įtvirtinto diskriminacijos dėl amžiaus draudimo, kai „įgyvendina Sąjungos teisę“. Ši formuluotė pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką reiškia, kad Sąjungos teisės sistemoje užtikrinamos pagrindinės teisės gali būti taikomos visose Sąjungos teisės *reglamentuojamose* situacijose, tačiau negali peržengti šių situacijų ribų [36].

62. Prie Sąjungos teisės reglamentuojamų situacijų pagal Sprendimą *Pfleger* priklauso ir situacijos, kai nacionalinė teisė gali apriboti Sutartyje garantuojamas pagrindines laisves. Tokį apribojimą valstybė narė gali pateisinti tik tada, jei ji paiso Chartijoje įtvirtintų pagrindinių teisių [37].

63. Šioje byloje apmokestinamojo asmens senatvės pensijos apmokestinimas galėtų reikšti pagrindinės laisvės apribojimą, ir tokiu atveju galėtų būti taikoma Chartija. Mat pensija, kurią apmokestinamasis asmuo gavo 2013 m., bent iš dalies atsirado iš veiklos, kuria jis anksčiau užsiėmė kitoje valstybėje narėje nei Suomijos Respublika. Šiuo aspektu dėl pensijos apmokestinimo Suomijoje yra apribojamas laisvas darbuotojo – apmokestinamojo asmens – judėjimas.

64. Pagal SESV 45 straipsnio 1 dalį Sąjungoje garantuojamas laisvas darbuotojų judėjimas. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šiai nuostatai prieštarauja bet kokia priemonė, kuri, nors ir taikoma nediskriminuojant dėl pilietybės, gali kliudyti ES piliečiams pasinaudoti Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis arba dėl kurios naudojimasis jomis gali tapti mažiau patrauklus [38].

32 — Žr. aiškinimą dėl teisinio pagrindo (4 punktas) ir paaiškinimus (5 punktas) dėl pasiūlymo 3 straipsnio (minėta 29 išnašoje).

33 — 2000 m. rugsėjo 21 d. Europos Parlamento Užimtumo ir socialinių reikalų komiteto pranešimas dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, nustatančios vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus (A5-0264/2000), p. 63.

34 — Žr. ten pat, p. 1 ir paskesni.

35 — 2010 m. spalio 5 d. teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, nustatančios vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus (OL C 178, p. 270).

36 — Žr., be kita ko, sprendimus *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19 punktas), *Pfleger* ir kt. (C-390/12, EU:C:2014:281, 33 punktas) ir *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, 26 punktas).

37 — Sprendimas *Pfleger* ir kt. (C-390/12, EU:C:2014:281, 35 ir 36 punktai).

38 — Žr. tik Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-317/14, EU:C:2015:63, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

65. Šiuo atveju, viena vertus, apmokestinamajam asmeniui, kaip Suomijos piliečiui, nedraudžiama savo valstybės atžvilgiu remtis laisvu darbuotojų judėjimu. Kita vertus, senatvės pensija, kuri gaunama dėl ankstesnių darbo santykių, taip pat patenka į SESV 45 straipsnyje nustatytą apsaugą [39].

66. Nors apmokestinamojo asmens pensijos, kurią jis įgijo bent jau iš dalies dėl veiklos Švedijoje, apmokestinimas Suomijoje apsunkina jo teisę naudotis laisvu darbuotojų judėjimu, tačiau pagal ligšiolinę teismo praktiką laikoma, kad šios pagrindinės laisvės apribojimo nėra. Pagal ją nacionalinė priemonė mokesčių teisės srityje laikoma tik tada galinčia trukdyti naudotis pagrindine laisve arba padaryti naudojimąsi ja mažiau patrauklų, kai skirtingai vertinama nacionalinė veikla ir veikla, pasižyminti tarptautiniu elementu. Tačiau nediskriminacinis apmokestinimas tiesioginiu mokesčiu nacionalinių faktinių aplinkybių ir faktinių aplinkybių, kurios turi tarptautinį elementą, atveju – kaip šioje byloje vienodo mokesčio tarifo taikymas visoms pajamoms iš senatvės pensijos – negali apriboti pagrindinių laisvių [40].

67. Taigi, Suomijos Respublika, apmokestindama pajamų mokesčiu pajamas iš senatvės pensijos, šioje byloje neįgyvendina Sąjungos teisės. Todėl pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį pagrindinėje byloje tiesiogiai netaikomas Chartijos 21 straipsnio 1 dalyje pagal Sąjungos teisę nustatytas diskriminacijos dėl amžiaus draudimas.

VI – Išvada

68. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

Nacionalinė teisės norma, kaip antai įtvirtinta Suomijos PMĮ 124 straipsnio 1 ir 4 dalyse, kurioje numatytas papildomas pajamų iš pensijos mokestis, negali būti laikoma patenkančia į Sąjungos teisėje nustatyto diskriminacijos dėl amžiaus draudimo, kylančio iš Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 21 straipsnio 1 dalies ir Direktyvos 2000/78/EB, taikymo sritį.

39 — Sprendimas *Sehrer* (C-302/98, EU:C:2000:322, 29 ir 30 punktai).

40 — Žr. mano išvadas bylose *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, 28 punktas), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 83 ir 84 punktai) ir *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, 40 punktas); išimtis gali būti taikoma per dideliam mokesčiui, žr. Sprendimą *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 40 ir 41 punktai) ir mano išvadą byloje *Viacom Outdoor* (C-134/03, EU:C:2004:676, 63 punktas).